



Centro Universitário de Brasília

**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB.  
FACULDADE DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FASA.  
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS.  
DISCIPLINA: MONOGRAFIA ACADÊMICA  
PROF. ORIENTADOR: ANTÔNIO EUSTÁQUIO CORRÊA DA COSTA.**

## **A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INDEPENDENTE**

**FERNANDO RAFAEL OLIVEIRA DE FREITAS  
MATR. 0995196/0**

**BRASÍLIA, junho de 2006**

**FERNANDO RAFAEL OLIVEIRA DE FREITAS**

**A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INDEPENDENTE**

Monografia apresentada como requisito  
um dos requisitos para conclusão do  
Curso de bacharelado em Ciências  
Contábeis do UniCEUB - Centro  
Universitário de Brasília.

Professor Orientador: Antônio Eustáquio  
Corrêa da Costa.

**BRASÍLIA/DF, junho de 2006.**

## **A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INDEPENDENTE**

Essa Monografia foi elaborada como trabalho de conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Após a apresentação realizada pelo Acadêmico a Banca atribuiu a menção final: \_\_\_\_\_.

Brasília, junho de 2006.

### **Banca Examinadora**

---

Antônio Eustáquio Corrêa da Costa  
Prof. Orientador

---

João Alberto de Arruda  
Prof. Convidado

---

Carlos Antônio Dias Chagas  
Prof. Convidado

Dedico este trabalho a:

A minha mãe, Jordelina de Jesus Oliveira de Freitas e ao meu irmão, Eder Juscelino Oliveira de Freitas, que nos momentos mais difíceis estiveram e estarão sempre ao meu lado.

A minha namorada Patrícia Galvão Viana que por inúmeras vezes criticou o modo em que adotei para realizar este trabalho, mas que mesmo assim me incentivou e me apoiou.

As demais pessoas que porventura eu não venha a ter citado, o meu muito obrigado.

### Agradeço

A Deus em primeiro lugar, a minha Mãe Jordelina, ao meu Pai Antônio - que mesmo não estando mais presente entre nós continua vivo dentro de nós; ao meu irmão Eder; a minha Namorada Patrícia. Agradeço também, aos meus colegas da PricewaterhouseCoopers e a essa própria, por me proporcionarem a oportunidade de desenvolver e adquirir conhecimentos que contribuíram para a realização deste trabalho, em especial minha querida Gerente Renata. E por fim, agradeço a todos os professores que me ensinaram, que me deram a oportunidade de estar me formando nesse curso, destacando entre eles, o professor Eutáquio, que nessa reta final esteve constantemente ao meu lado me auxiliando para a elaboração desse trabalho.

## Resumo

Essa pesquisa busca responder a seguinte questão: “a Auditoria Independente podem contribuir para o melhor desempenho da empresa Auditada?”, ou seja, serão demonstrados quais são os principais trabalhos realizados pelo Auditor Independente para que o mesmo possa emitir o seu parecer com segurança e de que forma ele poderá contribuir para o melhor desempenho da empresa Auditada, seja por meio de sugestão a respeito da eficiência ou eficácia de seu controle interno, seja por meio da apresentação do parecer dos Auditores Independentes a sociedade em geral.

O primeiro capítulo desse trabalho aborda os seguintes tópicos; à origem da auditoria; a sua evolução no Brasil; seu conceito; seu objetivo e por fim comentará sobre a principal diferença entre a Auditoria Interna e Auditoria Independente, também conhecida Auditoria Externa. Já no segundo capítulo, apresentada explanação a respeito dos principais trabalhos realizados pelo Auditor Independente para que ele emita seu parecer com a maior segurança possível, ou seja, demonstrou como o mesmo administra o risco de auditoria. E o último capítulo volta-se para Auditoria Independente, propriamente dita, onde foi analisado o papel do Auditor Independente.

Sabe-se que Auditoria é a técnica contábil e tem como objetivo avaliar as informações fornecidas pela contabilidade, conhecer a eficiência e eficácia dos controles / procedimentos internos e obter provas e evidências para emitir opinião sobre as demonstrações contábeis examinadas.

Conclui-se com isso que a Auditoria Independente é um elemento indispensável para quem busca credibilidade no mercado, pois é um instrumento de proteção para os investidores, principalmente os minoritários, porque os recursos que são aplicados por esses referem-se as suas economias. Em função dessa relevante responsabilidade, com relação aos usuários das informações contábeis, o Auditor Independente tem a função de zelar pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações financeiras da entidade Auditada.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2. UMA VISÃO GERAL DE AUDITORIA .....</b>	<b>9</b>
2.1 Origem da Auditoria .....	9
2.2 Evolução da Auditoria no Brasil .....	10
2.3 Conceituação de auditoria.....	13
2.4 Objetivos da auditoria.....	14
2.5 Tipos da auditoria.....	15
2.5.1 auditoria interna .....	16
2.5.2 Auditoria Interna X Auditoria Independente.....	16
<b>3. ETAPAS A SEREM CUMPRIDAS PARA REALIZAÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.....</b>	<b>18</b>
<b>3.1 Etapa Inicial da Auditoria.....</b>	<b>18</b>
3.1.1 Aceitação e retenção de Clientes.....	20
3.1.2 Dimencionamento dos trabalhos de Auditoria .....	20
3.1.3 Carta-proposta .....	21
<b>3.2 Etapa de Execução da Auditoria.....</b>	<b>21</b>
3.2.1 Planejamento dos Trabalhos.....	21
3.2.1.1 Análise do Risco de Auditoria .....	22
3.2.1.1.1 Tipos de Risco .....	23
3.2.3 Avaliação dos Controles Internos .....	24
3.2.4 Procedimentos e Programas de Auditoria a serem executados.....	24
<b>3.3 Etapa de Conclusão da Auditoria .....</b>	<b>24</b>
3.3.1 Análise das evidências da Auditoria.....	24
3.3.2 Procedimentos Finais de Auditoria.....	25
3.3.3 Emissão do Parecer .....	25
3.3.3.1 Tipos de Pareceres de Auditoria .....	25
<b>4. AUDITORIA INDEPENDENTE.....</b>	<b>27</b>
4.1 Papel do Auditor Independente.....	27
4.2 Importância dos Trabalhos de Auditoria Independente.....	28
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>30</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>31</b>
<b>ANEXO ÚNICO .....</b>	<b>33</b>

## **INTRODUÇÃO**

A Auditoria Contábil é um ramo da Contabilidade utilizado pelos profissionais desta área. Porém, esta atividade já vem ao longo dos anos contando com o auxílio de profissionais das áreas de Direito, Economia, Análise de Sistemas e Administradores, para melhor e correto embasamento da conclusão do trabalho de auditoria, a qual é exclusiva de Contadores.

A Auditoria está sempre em mutação, uma vez que é regulamentada por normas e legislações específicas. Devido a esse fato requer maior atenção na elaboração e padronização de suas normas e procedimentos, pois fortalece o mercado de capitais, dando maior segurança para investidores e acionistas que investem em companhias abertas, bem como para todos os segmentos empresariais em benefício da sociedade em geral, ou seja, empresas públicas, privadas, multinacionais, segmento financeiro (bancos, seguradoras, etc.).

Tendo como principal objetivo avaliar as informações contábeis, no sentido de que sejam confiáveis, adequadas e seguras em relação às transações efetuadas, cabe ao auditor expressar a sua opinião, em forma de parecer, da veracidade das Demonstrações Contábeis.

O objetivo desta pesquisa é demonstrar de que forma o Auditor Independente pode contribuir para o melhor desempenho da Empresa Auditada, identificando os principais trabalhos a serem executados para que ele tem segurança ao emitir a sua opinião, por meio do parecer, de forma correta. É devido a esses fatos que venho por meio deste trabalho, demonstrar como o auditor deve proceder a execução e elaboração de suas atividades, para chegar ao seu objetivo, que é a emissão do parecer de auditoria sobre as Demonstrações Contábeis.

### **Tema**

A importância da Auditoria Independente.

### **Problema**



Os trabalhos de Auditoria Independente podem contribuir para o melhor desempenho da empresa Auditada?

### **Objetivo Geral**

Demonstrar os principais trabalhos realizados pelo Auditor Independente e como os mesmo podem contribuir para o melhor desempenho da empresa Auditada.

### **Objetivos Específicos**

- 1 – Identificar os elementos essenciais da auditoria independente.
- 2 – Evidenciar os requisitos necessários à auditoria independente.
- 3 – Demonstrar as principais etapas que o Auditor Independente deve cumprir para a emissão do parecer de forma correta.

### **Metodologia**

Para a realização deste trabalho, foram utilizados métodos de pesquisa bibliográfica que contribuíram para a obtenção de informações, conceito e definições a respeito da Auditoria Independente no Brasil. O método ajudou para que o objetivo fosse atingido, pois; foram efetuados levantamentos de informações sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, principalmente, as que trataram da Auditoria Independente e também, foram feitas pesquisas em artigos, livros e diversas publicações técnicas de alguns dos mais conceituados atores brasileiros, como por exemplo, Willian Attiê e Hilário Franco.

## **2. VISÃO GERAL DE AUDITORIA.**

### **2.1 - Origem da Auditoria**

Segundo FRANCO e MARRA (2000, p.33) o surgimento da Auditoria ocorreu:

(...) em fins do século XIII, na Inglaterra, onde eram praticadas auditorias nas contas públicas, foi incentivada pelo fato da Inglaterra está em processo de expansão de seu comércio interno e ampliando seu investimento além de suas fronteiras.

Como a história da auditoria se perdeu no tempo, o nome do primeiro auditor permanecerá para sempre ignorado. De acordo com SANTI (1989, p. 17), o primeiro Auditor:

(...) provavelmente foi um proficiente guarda-livros, a serviço de mercador italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria técnica, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações.

A profissão do auditor tomou maior impulso em meados do ano de 1900, principalmente pelo desenvolvimento do capitalismo, o que a concretizou como uma profissão.

Auditoria deu um grande salto no início dos anos 30 (após a crise norte americana em 1929) com a criação do famoso Comitê May, grupo de trabalho criado com a finalidade de estabelecer regras para as empresas que tinham suas ações cotadas em bolsa, pelo fato de tornar obrigatória a Auditoria Contábil Independente nas Demonstrações financeiras dessas empresas.

Outro grande avanço da Auditoria aconteceu em 1934, ao ser criada a Security and Exchange Commission (SEC), nos Estados Unidos, pois as companhias que realizavam transações nas Bolsas de Valores foram obrigadas a contratarem os serviços de auditoria com o objetivo de tornar mais transparente e dar maior credibilidade às suas demonstrações contábeis.

A palavra “Auditor”, bem conhecido pela contabilidade, se tivesse origem Latina, teria o seguinte conceito, conforme dicionário eletrônico Michaelis disponibilizado pela UOL:

s. m. 1. O que ouve; ouvinte. 2. Funcionário encarregado de informar um tribunal ou repartição sobre a aplicação das leis a casos ocorrentes; ouvidor. 3. Juiz togado, adjunto a tribunais de justiça militar. 4. Assessor do núncio. 5. Cont. Perito-contador encarregado de fazer auditoria.

O termo em português, também está correto, porém, a auditoria contábil não tem origem Latina e sim Inglesa “audit”, conforme comentado anteriormente. A auditoria contábil, segundo se tem notícia, nasceu na Inglaterra, país onde o termo foi utilizando pela primeira vez e onde se fundiu a profissão.

Tradução do inglês “audit” significa (Fonte: Enciclopédia Britânica):

AUDITORIA E AUDITOR. Auditoria é o exame das contas feito pelos funcionários financeiros de um estado, companhias e departamentos públicos, ou pessoas físicas, e a certificação de sua exatidão. Nas Ilhas Britânicas as contas públicas eram examinadas desde há muito tempo, embora, até o reinado da Rainha Elizabeth, de maneira não muito sistemática. Anteriormente a 1559 esse serviço era executado, às vezes, por auditores especialmente designados, e outras por auditores da receita pública, ou pelo auditor do tesouro, cargo criado por volta de 1314. Mas em 1559 um esforço foi feito para sistematizar a auditoria das contas públicas, pela indicação de dois auditores para examinar os pagamentos a servidores públicos.

Observa-se, que a origem da auditoria está baseada na necessidade, dos investidores, administradores, sejam eles instituições do governo ou instituições privadas, em obterem confiança e credibilidade nas informações apresentadas pela contabilidade.

## **2.2 - Evolução da Auditoria no Brasil**

O surgimento da Auditoria no Brasil se deu principalmente, pelo desenvolvimento do comércio mundial e o surgimento de grandes empresas internacionais em solo brasileiro, na década de 40.

Antes desse desenvolvimento mundial do comércio a única figura que mais se aproximavam do auditor, eram os juízes coloniais nomeados pela Coroa

Portuguesa para verificarem o correto recolhimento dos tributos para o Tesouro, uma forma de reprimir e punir os fraudadores.

Como não existem pesquisas divulgadas a respeito do início da atividade de auditoria no Brasil, KANITZ (1979, p. 6) menciona:

O primeiro parecer de auditoria brasileiro foi publicado em 1903. Ele, no entanto, se refere a um parecer emitido pela Clarkson & Cross, em 9 de abril de 1903, relativamente ao exame dos livros da São Paulo Tramway, Light and Power Company, na sua matriz em Toronto, Canadá; a menção nele contida de que examinamos também os recebimentos da filial São Paulo, não nos permite determinar se eles mantinham escritórios no Brasil ou se enviaram auditores de Toronto para aquela expressa finalidade.

Conforme citado por MAGALHÃES, LUNKES e MÜLLER (2001, p.18):

(...) uma alteração contratual assinada em Londres, em 1911, por Sir Henry Thomas McAuliffe, Alfred Edward Maidlow e David Bell, a firma de auditoria McAuliffe Davis Bell & Co. (a ex Arthur Andersen S/C) já mantinha estabelecimento no Rio de Janeiro desde 21 de outubro de 1909, do qual David Bell era sócio-residente. Também está igualmente documentado que a firma Price WaterhouseCoopers, incorporada pela W. B. Peat & Co. e Touche Faller & Co., abriu escritório na América do Sul, ou melhor, no Rio de Janeiro em 1915, onde transferiu Richard Wilson, então gerente em New York, para o dirigir.

Pode-se confirmar, no livro de FRANCO e MARRA (2000, p. 37) o surgimento da auditoria no Brasil:

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção de seu patrimônio.

Na década de 60, especificamente em 1965, foi declarada de forma oficial a expressão “Auditoria Independente”, pois foi publicada a Lei 4.728 (em 4 de julho de 1965), proporcionando a instalação / incorporação de escritórios de grande firmas britânicas e norte americanas de auditoria no Brasil.

Já a década de 70 a evolução da Auditoria Independente foi marcada por diversos acontecimentos, dentre esses pode-se destacar; a criação das normas de auditoria, Resolução nº 220, do Banco Central do Brasil – BACEN, em 10/05/1972, que determinava auditoria obrigatória para as sociedades registradas no BACEN cuja ações fossem cotadas no mercado de capitais; a criação da Lei 6.385, de 07/12/1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, estabelecendo também a responsabilidade civil dos auditores independentes e a disciplina / fiscalização para as atividades de auditoria das companhias abertas e as sociedades integradas do sistema de mercado de valores mobiliários; e por fim foi criada em 15/12/1976 a Lei 6404, tratando sobre a Sociedade Por Ações e a obrigatoriedade da análise das demonstrações financeiras por auditores independentes registrados na CVM, para as empresas de capital aberto.

Nos anos 80 e 90 os aspectos técnicos e o que diz respeito à pessoa do auditor, foram aprimorados, principalmente, em decorrência das modificações econômicas, geopolíticas e sociais, que são percebidas a cada ano, tanto no Brasil, quando no mundo.

As Resoluções n.º 1.018, 1.019 e 1.031, de 18/02/2005, 28/02/2005 e 28/07/2005, respectivamente, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, trata da constante evolução e a crescente importância da Auditoria Independente, assim como a relacionada necessidade de atualização e aprimoramento técnico e ético para manter-se e ampliar-se a capacitação desses técnicos, estabeleceu o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) e o exame de qualificação técnica para o registro no referido cadastro, podem-se considerar as resoluções mais recente, que dispõe sobre evolução da Auditoria Independente.

A evolução da auditoria, não só no Brasil, mas em qualquer parte do Mundo, ocorrera sempre paralelamente ao desenvolvimento sócio-econômico. Entretanto, no Brasil o exercício da Auditoria Independente está voltada ainda às empresas que compõem o Mercado de Capitais e as Instituições do Sistema Financeiro, ou seja, a profissão de Auditoria tem bastante espaço para se desenvolver.

## 2.3 - Conceituação de Auditoria

A colocação usada por FRANCO e MARRA (2000, p.22) conceitua à Auditoria da seguinte forma:

Ela se distingue da Contabilidade, portanto, embora constitua uma das partes desta, pois constitui a técnica por ela utilizada para confirmar a veracidade dos registros contábeis, que é o principal meio de que se vale a Contabilidade para alcançar seu fim. Com isto não queremos afirmar que a ação da auditoria se limita àquilo que está registrado nos livros, pois ela poderá, também, apurar o que foi omitido nos registros.

Percebe-se que a auditoria é uma ramificação da Contabilidade, enquanto a Contabilidade é responsável pela escrituração ou registro de todos os fatos e variações do patrimônio, obedecendo a ordem cronológica e os princípios e normas contábeis brasileiras com a finalidade de demonstrar a real situação da empresa, a Auditoria é uma técnica contábil, com a finalidade de examinar as informações geradas pela Contabilidade. Age também, como um complemento indispensável para alcançar plenamente o objetivo da Contabilidade, testando a eficiência e a eficácia do controle patrimonial implantado.

Segundo NBC – T-11, Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, item 11.1.1.1, a auditoria das demonstrações contábeis é o conjunto de procedimentos técnicos que têm por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.

Segundo SOUZA (1996, p.2), a auditoria pode ser definida da seguinte forma:

Auditoria é um processo técnico que, embasado no estudo dos resultados contábeis e operacionais de uma entidade, em compatibilidade com os aspectos normativos e legais, tem o dever de assessorar a administração quanto ao equilíbrio, crescimento, segurança e viabilidade econômico-financeira da entidade e de emitir parecer elucidativo, consistente e verdadeiro após estudos científicos e sistemáticos adequados do patrimônio, para acionistas e usuários

da informação, de forma a resguardar os interesses das partes envolvidas.

Para FRANCO e MARRA (2000, p.28) auditoria é uma técnica contábil utilizada para avaliar as informações fornecidas pela Contabilidade:

A contabilidade, através de técnicas próprias, estuda e controla o patrimônio, com a finalidade de demonstrar e fornecer informações sobre sua estrutura e sua composição, bem como sobre suas variações quantitativas e qualitativas. A auditoria é a técnica contábil utilizada para avaliar essas informações, constituindo, assim, complemento indispensável para que a Contabilidade atinja plenamente sua finalidade.

Já ATTIE (1998, p. 25) define Auditoria como:

(...) uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado.

Conforme escreve SÁ (1993, p. 25):

A auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza azindal, pública ou privada, que ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Pode-se notar que a auditoria é a técnica contábil que tem como objetivo avaliar as informações fornecidas pela contabilidade, conhecer a eficiência e eficácia dos controles e procedimentos internos, obter provas e evidências para emitir opinião sobre fidedignidade das demonstrações contábeis examinadas.

## **2.4 - Objetivo da Auditoria**

O objetivo da auditoria é a emissão do parecer sobre a adequação de que as demonstrações representam a posição financeira, o resultado das operações e as modificações na posição financeira, de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas de Auditoria Aplicáveis.

Salienta ATTIE (1998, p.31) a respeito do objetivo da auditoria independente:

O objetivo do exame normal da auditoria das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas, e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade aplicados com uniformidade durante os períodos.

O objetivo da auditoria não é voltada para a descoberta de fraudes, desfalques, erros ou irregularidades praticadas pelos administradores ou responsáveis pela escrituração contábil. Porém, ao se identificar, por meio dos exames, o auditor deve avaliar a sua relevância e seus efeitos nas demonstrações financeiras para a determinação de sua opinião, deve ser expressa no parecer de auditoria e divulgá-la de forma sigilosa e confidencial. O auditor não pode ser negligente, porém caso haja a descoberta de fraudes significativas, o mesmo poderá responder a processos cível e/ou criminal, se causar prejuízos a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício da sua função.

Para FRANCO e MARRA (2000, p. 25):

O Objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

Assim, o objetivo primordial da auditoria independente é emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis, atestando a veracidade das informações contidas nas mesmas.



## **2.5 - Tipos de Auditoria**

A auditoria pode ser dividida em 2 (dois) os tipos: Auditoria Interna e Auditoria Externa, ou também conhecida, Auditoria Independente. A seguir serão apresentadas algumas características da Auditoria Interna e suas principais diferenças comparadas com a Auditoria Independente.

### **2.5.1 - Auditoria Interna**

Com a expansão dos negócios a administração da empresa verificou a necessidade de dar maior ênfase às normas ou aos procedimentos internos, devido ao fato de que o administrador, ou em alguns casos o proprietário da empresa, não poderiam supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. De nada valia a implantação desses procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento, no sentido de verificar se estes estavam sendo seguidos pelos empregados.

Segundo ALMEIDA (1996, p.25):

O auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e seu trabalho estava totalmente direcionado para o exame das demonstrações contábeis. Para atender à Administração da empresa, seria necessária uma auditoria mais periódica, com maior grau de profundidade e visando também às outras áreas não relacionadas com contabilidade (sistema de controle de qualidade, administração de pessoal etc.).

Surgiu, com isso, a função do auditor interno, uma ramificação da profissão do auditor externo e, novamente, do contador. O auditor interno fazer parte do quadro de pessoal da empresa, porém dentro na organização ele não estar subordinado àquele cujo trabalho examina. Outro ponto importante é que o Auditor interno não pode, nem deve desenvolver atividades que ele possa vir um dia a examinar.

### 2.5.2 - Auditoria Interna X Independente

As principais diferenças entre o auditor interno e o auditor externo, segundo ALMEIDA (1996, p.26) são as seguintes:

Auditor Interno:

- é um empregado da empresa auditada;
- tem um menor grau de independência;
- executa auditoria contábil e operacional;
- os principais objetivos são:
  - 1) Verificar se as normas internas estão sendo seguidas;
  - 2) Verificar a necessidade de aprimorar as normas internas vigentes;
  - 3) Verificar a necessidade de novas normas internas; e
  - 4) Efetuar auditoria das diversas áreas, das demonstrações contábeis e em áreas operacionais.
- maior volume de teste (tem maior tempo na empresa para executar os serviços de auditoria).

Auditor Externo:

- não tem vínculo empregatício, e simplesmente um prestador de serviço;
- tem um maior grau de independência;
- seu principal objetivo é emitir um parecer (opinião) sobre as demonstrações contábeis, no sentido de verificar se estas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e as origens e aplicações de recursos da empresa examinada. Também, se essas demonstrações foram aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior; e
- menor volume de teste, já que o auditor externo está interessado em erros que individualmente ou cumulativamente possam alterar de maneira relevante às informações das demonstrações contábeis.

A Auditoria interna e a Auditoria independente têm os interesses comuns, embora o grau de profundidade e extensão dos trabalhos sejam diferentes. Os exames são realizados conforme os mesmos métodos, o que muda apenas a extensão e a profundidade dos testes aplicados, o trabalho de ambas devem ser coordenado de tal modo que seus programas impeçam a execução de rotinas repetidas. Dessa maneira, a auditoria interna de uma empresa deve manter contatos periódicos com os auditores externos com o objetivo de adotar procedimentos idênticos, no sentido de aproveitamento recíproco.

### **3. ETAPAS A SEREM CUMPRIDAS PARA REALIZAÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA.**

Existem varias razões para a solicitação de um trabalho técnico e específico de auditoria, porém, independente do motivo da auditoria, as três etapas de uma auditoria podem ser identificadas como: Etapa Inicial, Etapa de Execução e Etapa de Conclusão. As etapas serão discutidas a seguir.

Segundo ATTÍE (1998, p 36):

(...) há uma série de etapas a serem vencidas pela auditoria que podem ser assim resumidas: Etapa Inicial, Etapa da Execução dos trabalhos e Etapa de conclusão da auditoria.

#### **3.1 - Etapa Inicial da Auditoria**

A etapa Inicial consiste na aceitação e retenção de cliente, dimensionamento dos trabalhos e a carta-proposta dos serviços.

Antes dos trabalhos de auditoria propriamente ditos de Auditoria, o Auditor deve verificar se o mesmo tem qualificações e competência suficiente para o desempenho de sua função. Outro ponto, a ser levado em consideração seria com relação à obediência do Código de Ética Profissional do contabilista. O exercício da profissão de auditoria requer a observância de padrões morais, dado o caráter do serviço e as partes interessadas na condução da auditoria com idoneidade, integridade, respeito, imparcialidade e sobre tudo independência.

#### **Normas de Auditoria**

Deve-se atentar para a diferenciação entre normas de auditoria e procedimentos de auditoria, normas de auditoria são normas para controlar a qualidade do exame e do relatório e procedimentos são estabelecidos pelo próprio auditor onde o mesmo define as tarefas a serem cumpridas na realização dos seus trabalhos.

As Normas de Auditoria representam as condições necessárias a serem observadas pelos auditores externos no desenvolvimento do serviço de auditoria. Nessas são

comentadas à importância da formação do profissional e de sua experiência na área contábil, ou seja, o sólido conhecimento em contabilidade e em assuntos correlacionados que o Auditor deve possuir para aplicação dos procedimentos de auditoria e avaliação das evidências.

### **Ética profissional**

Segundo ATTÍE (1998, p.32), os princípios éticos profissionais que o auditor deve-se fundamentar são os seguintes:

- 1) Independência;
- 2) Integridade;
- 3) Eficiência; e
- 4) Confidencialidade.

As normas de ética profissional têm a finalidade de regulamentar a profissão perante a sociedade, definir os deveres e proibições da profissão, a sua relação com os colegas de classe, como também as penalidades a serem aplicadas com o não cumprimento do código.

*Independência* à O auditor para executar o seu trabalho de Auditoria deve ter Independência acima de tudo, não podendo ter relações de parentesco com funcionário, ter trabalhado alguma vez como funcionário da mesma ou ter algum tipo de interesse pela companhia. Caso não respeite esse fundamento, será punido, podendo até perder seu registro no Conselho Regional de Contabilidade – CRC.

*Integridade* à O Auditor deve ser honesto em todos os seus compromissos que envolvam, empresa Auditada, público em geral e pessoas interessadas na opinião e a entidade de classe a que pertença.

*Eficiência* à O exercício da auditoria independente é individual e intransferível, agindo o auditor em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade técnica pelos serviços prestados.

*Confidencialidade* à O auditor tem acesso a documentos e informações confidenciais da empresa auditada, o mesmo manter sigilo sobre os fatos e conhecimentos obtidos, não podendo de maneira nenhuma divulgar os fatos e utilizar-se destas informações em seu próprio benefício ou de terceiros.

### **3.1.1 - Aceitação e retenção de cliente**

Nessa fase inicial de uma auditoria das demonstrações contábeis envolve a decisão de aceitar, ou seja, a oportunidade de tornar-se auditor de um novo cliente ou continuar como auditor de um cliente existente.

Segundo BOYTON, JOHNSON e KELL (2002, p.237), a aceitação/continuidade do cliente envolvem alguns fatos determinante a respeito de determinados clientes:

A aceitação e continuação de clientes envolvem os importantes conceitos de entendimento do negócio e da indústria do cliente, relevância, risco de auditoria e consideração de serviços que agregam valor. Na maioria dos casos, a decisão de aceitar ou recusar é tomada entre seis a nove meses antes do encerramento do ano fiscal do cliente.

Entretanto, o auditor não é obrigado a atender a qualquer entidade que lhe solicite que realize uma auditoria, aceitar um cliente, segundo BOYTON, JOHNSON e KELL (2002, p.239) é:

(...) assume responsabilidades profissionais perante o público, o cliente e os outros membros de sua profissão. O auditor somente aceita um contrato de auditoria quando tiver segurança razoável de que a administração da entidade é digna de fé.

### **3.1.2 - Dimensionamento dos trabalhos de Auditoria.**

Concluída a fase de aceitação / retenção do cliente, onde foram analisados a integridade da administração, os riscos de continuidade do cliente e após a análise a respeito da competência profissional do auditor, inicia-se a fase de dimensionamento dos trabalhos, ou seja, efetuar o levantamento sobre o volume de

trabalho a ser executado pelo auditor com intuito de orçar o valor dos honorários de auditoria.

Segundo ATTIE (1998, p. 37) a fase de dimensionamento:

Consiste na identificação do volume de trabalho de auditoria a ser realizado em razão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados para a determinação dos honorários a serem propostos.

### **3.1.3 - Carta-proposta dos serviços de auditoria**

A emissão da carta-proposta, última fase da etapa inicial, conforme informado no item 3.1.2 – Dimensionamento dos trabalhos de Auditoria, a base para emissão da carta-proposta é a tradução do dimensionamento em volume de horas a ser gasta para execução da Auditoria, ou seja, a base de cálculo dos honorários e a forma como eles serão faturados.

## **3.2 - Etapas da Execução da Auditoria**

A Etapa da Execução da Auditoria pode ser considerada a mais importante das Etapas da Auditoria, pois é nessa etapa que são: planejados os trabalhos, avaliados os sistemas de controle internos, selecionados os programas de trabalho, aplicados os procedimentos de auditoria e onde são levantadas as evidencias dos exames que servirão de base para emissão do relatório da administração e o parecer.

BOYTON, JOHNSON e KELL (2002, p.237) afirmam que:

Um bom planejamento é crucial para o sucesso da auditoria.

### **3.2.1 - Planejamento dos trabalhos**

A fase de planejamento envolve uma série de estágios. O Auditor Independente deve desenvolver sua estratégia de auditoria, depois fazer o planejamento detalhado para os componentes individualmente e determinar os procedimentos específicos a serem executados e, por fim, preparar os programas de auditoria.

Segundo citação realizada no livro do ATTÍE (2000, p. 59):

O Auditor deve planejar seu trabalho consoante as Normas Brasileiras de Contabilidade e de acordo com os prazos e demais compromissos contratualmente assumidos com a entidade.

O Planejamento pressupõe adequado nível de conhecimento sobre o ramo de atividade, negócios e práticas operacionais da entidade.

O Planejamento deve considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

a) o conhecimento detalhado do sistema contábil e de controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;

b) os riscos de auditoria;

c) a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;

d) a existência de entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

e

e) o uso dos trabalhos de outros auditores independentes, especialistas e auditores internos.

O Auditor deve documentar seu planejamento geral e preparar programa de trabalho por escrito, detalhando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão.

Após serem cumpridos todos os passos da fase de planejamento é que o auditor saberá como executar os trabalhos e a que componentes deverá ter mais atenção e mais testes a serem aplicados.

### **3.2.1.1 - Análise do Risco de Auditoria**

BOYTON, JOHNSON e KELL (2002, p.181) afirmam sobre Risco de Auditoria:

Risco de auditoria é o risco de que o auditor possa inadvertidamente não modificar adequadamente seu parecer sobre demonstrações contábeis que contêm erros ou classificações indevidas materiais.

O Auditor então, deve levar em consideração, na etapa de planejamento, a análise do risco de Auditoria, ou seja, o risco de que as demonstrações financeiras contenham um erro ou irregularidade significativa não detectada após a conclusão de seus trabalhos. Um erro ou uma irregularidade pode resultar na aplicação incorreta dos princípios e métodos contábeis, apresentação incorreta, omissão de

fatos ou um erro de interpretação. As avaliações de risco são feitas com base no conhecimento acumulado de auditoria que se tem de cada cliente, complementado por indagações e atualização de sistemas.

#### **3.2.1.1.1 - Tipos de riscos**

Conforme afirmação de BOYTON, JOHNSON e KELL (2002, p.181):

(...) o risco de auditoria é função de três componentes: Risco Inerente, Risco de Controle e Risco de detecção.

*Risco inerente* à consiste em um erro no saldo de uma conta, devido à inexistência ou inadequação dos correspondentes controles internos, e que poderá ser material quando agregado ao erro em outros saldos. Cabe ao auditor concluir se o esforço requerido para obtenção de elementos comprobatórios para avaliação do risco inerente em um saldo será maior do que o benefício da redução da extensão de seus procedimentos de auditoria. Com base nesta avaliação, será estabelecido os procedimentos de auditoria a serem adotados para o correspondente exame da conta.

*Risco de controle* à é o risco de que um erro no saldo da conta não será evitado ou detectado à tempo pelo sistema de controle interno. O nível deste risco é uma função da efetividade dos procedimentos de controle interno para atingir seus objetivos amplos, ou seja, o controle interno precisa ser efetivo e eficaz para detectar os problemas. Cabe ao auditor concluir sobre a inexistência de evidência comprobatória de que os controles internos estão evitando e detectando os erros, atribuindo assim, quais os procedimentos cuja efetividade não pode ser comprovada, deverão ser adotados.

*Risco de detecção* à O risco de detecção é o risco de que o resultado da execução dos procedimentos de auditoria enganosamente induza o auditor a concluir pela inexistência de um erro, que de fato existe no saldo de uma determinada conta. O risco de detecção é uma função da eficácia dos procedimentos de auditoria e da maneira pelo qual esses são executados. Esse tipo de risco poderá ser reduzido se



houver um planejamento adequado dos testes a serem adotados e de uma apropriada supervisão na qualidade dos testes de auditoria.

### **3.2.3 – Avaliação dos Controles Internos**

Além de se preocupar com a confiabilidade dos dados, há que se preocupar também com a qualidade desses, por isso, a avaliação do controle interno é considerada o ponto de partida dos trabalhos a serem realizados, nas demonstrações contábeis, pelo Auditor Independente. Essa avaliação permitirá ao Auditor constatar sobre o funcionamento das operações e seu adequado registro na contabilidade.

### **3.2.4 – Procedimentos e Programas de Auditoria a serem executados**

Concluída a fase da avaliação dos controles internos e evidenciado o seu resultado, o passo seguinte consiste em determinar os procedimentos de auditoria a serem aplicados para a obtenção do conforto de auditoria, ou seja, deve-se determinar nessa etapa, por meio dos programas de trabalho, a natureza, a extensão e a profundidade dos teste a serem aplicados.

## **3.3 - Etapa de Conclusão da Auditoria**

A etapa de conclusão da Auditoria refere-se a aplicação de procedimentos de auditoria no período entre a data do encerramento do exercício da empresa Auditada até a data da conclusão dos trabalhos da Auditoria Independente, conforme relatado por ATTÍE (1998, p. 432):

(...) as companhias auditadas jamais encerram suas demonstrações financeiras logo após o término de seu exercício social. Do ponto de vista do auditor, seu trabalho se inicia após a companhia ter encerrado suas demonstrações financeiras. Certos procedimentos são aplicados inclusive com a utilização dos eventos conseqüentes à data de encerramento das demonstrações financeiras.

### **3.3.1 – Análise das evidências de Auditoria**

Por meio das informações sintetizadas nos papéis de trabalhos, colhidas durante a execução dos trabalhos de auditoria, o auditor analisa as suas evidências, fundamenta a sua opinião no parecer e elabora o relatório sobre as condições financeiras e dos controles internos da empresa auditada. Em suma, os papéis de trabalho servem como base para o auditor emitir sua opinião no parecer, além de auxiliá-lo na execução de seu trabalho e também servem como prova e registro de trabalho feito.

### **3.3.2 – Procedimentos finais de Auditoria**

*Eventos subsequentes à* são aqueles eventos que ocorrem entre a data do balanço patrimonial e a data em que as demonstrações financeiras são aprovadas pela diretoria. O auditor deve realizar procedimentos para obter suficiente evidência de auditoria com o intuito de determinar a necessidade de possível divulgação, em nota explicativa ou até mesmo em seu parecer, dos eventos considerados relevantes.

*Carta de responsabilidade da administração à* A carta de responsabilidade da administração é a evidência que o auditor tem de que todas as informações, dados, preparação e apresentação das demonstrações financeiras foram submetidas aos exames de auditoria.

### **3.3.3 – Emissão do Parecer**

Devido ao fato do objetivo de auditoria ser o de expressar a opinião sobre as demonstrações financeiras, o parecer nada mais é do que o produto do trabalho do auditor. É através dele que o auditor expressa a sua opinião, seja essa qual for, sendo assim, deve-se ter cuidado, pois deve refletir criteriosamente a opinião do auditor, permitindo ao leitor um fácil entendimento.

#### **3.3.3.1 - Tipos de pareceres dos auditores independentes**

Os pareceres são classificados de acordo com o tipo de parágrafo, conforme ATTIÊ (1998, p 71) o parecer podendo ser:

- 1) Parecer sem ressalva ou limpo;
- 2) Parecer com ressalva;
- 3) Parecer adverso; ou
- 4) Parecer com negativa de opinião.

*Parecer sem ressalva ou limpo* → é emitido pelo auditor, quando o mesmo, após o término de seus trabalhos conclui que as demonstrações financeiras da empresa em análise representam adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações estão de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos pela legislação vigente.

*Parecer com ressalva* → emitido, quando o auditor consegue obter evidência suficiente de um ou mais valores que não refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações não estão de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos pela legislação vigente. Cabe salientar ainda, que neste tipo de parecer o auditor deve modificar o parágrafo de opinião, deixando clara a natureza da ressalva, além de especificar qual o objeto da ressalva e o efeito que o mesmo terá sobre as peças contábeis e o patrimônio da empresa.

*Parecer adverso* → é emitido pelo auditor, quando o mesmo, conclui que as demonstrações financeiras da empresa em análise não representam de uma maneira adequada a posição patrimonial e financeira e o resultado das operações não estão de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos pela legislação vigente.

*Parecer com negativa de opinião* → O parecer com negativa de opinião é aquele emitido pelo auditor, quando o mesmo durante a realização de seus trabalhos, não obteve documentação suporte suficiente para formar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras em seu conjunto. O auditor deverá comentar no parágrafo de opinião, quais as causas que o levaram a emissão desse parecer, além de mencionar os procedimentos utilizados na elaboração de seus trabalhos.



## **4. AUDITOR INDEPENDENTE**

### **4.1 – O papel do Auditor Independente.**

Conforme VIEIRA (2002, p.1):

É de fundamental importância que o papel que os auditores independentes exercem em uma economia de mercado, disponibilizando informações importantes aos agentes responsáveis pela gestão patrimonial e financeira, e conferindo credibilidade às Demonstrações Contábeis da entidade.

Os maiores e recentes escândalos ocorridos nos Estados Unidos da América, motivaram em nosso país discussão em torno do tema fraudes contábeis, sobretudo no que diz respeito à participação de auditores independentes nesses episódios, e no fortalecimento de fraudes ocorridas no setor bancário brasileiro. Com isso a CVM – Comissão de Valores Mobiliários, sentiu-se obrigada a iniciar estudos, visando a reformulação da instrução nº 216/94, anterior à instrução nº 308/99.

VIEIRA (2002, p.3), comenta:

Os auditores e as firmas de auditoria ficam responsáveis pela capacitação e educação de seus funcionários, mantendo-os atualizados sobre as leis vigentes, os regulamentos e as regras das associações profissionais.

Por outro lado, as associações profissionais devem desenvolver normas e padrões da auditoria, para estimular seus associados ao cumprimento das leis vigentes, de suas normas e padrões, credenciá-los, supervisioná-los periodicamente e aplicar-lhes sanções, se for o caso, fortalecendo assim a imagem do segmento de auditoria no mercado.

Dessa forma, será reduzida a incerteza de usuários quanto a possíveis irregularidades nas Demonstrações Financeiras. E ainda, entre as principais importâncias da auditoria, pode-se citar, segundo instrução da CVM 308/99, os seguintes itens:

- a) a importância de um sistema de auditoria independente como suporte indispensável à gestão patrimonial;
- b) a figura do auditor independente é elemento imprescindível para credibilidade no mercado, e instrumento de inestimável valor na proteção dos investidores, pois sua função é zelar pela fidedignidade e confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade auditada;
- c) a exatidão e a clareza das demonstrações contábeis, inclusive a divulgada em notas explicativas de informações indispensáveis à visualização da situação patrimonial e financeira e dos resultados da entidade auditada, dependem de um sistema de auditoria eficaz e, fundamentalmente, da consciência do auditor quanto ao seu verdadeiro papel dentro desse contexto;
- e) a necessidade de que o mercado disponha de auditores independentes altamente capacitados e que, ao mesmo tempo, desfrutem de um elevado grau de independência no exercício da sua atividade.

De acordo com a resolução da CVM nº 308/99, ao auditor e a seus prepostos (serviços), é vedada a aquisição de títulos e valores mobiliários emitidos por qualquer de seus clientes, inclusive sociedades integrantes de um mesmo grupo econômico. Também é vedada a prestação de serviço de consultoria que influenciem as decisões tomadas pela administração da entidade auditada, como: assessoria à reestruturação organizacional, avaliação de empresas, reavaliação de ativos, valoração de provisões ou reservas técnicas, planejamento tributário, remodelamento de sistema contábil, de informação e de controle interno.

Assim, diante do exposto, acredita-se que a atividade do auditor independente será cada vez mais valorizada. Sua participação pró-ativa no sistema de supervisões e anti-regulação com certeza será elemento positivo para reforçar a imagem e a confiança do profissional perante o público em geral. Com a supervisão dos auditores independentes nas demonstrações contábeis, os riscos e fraudes podem ser considerados mínimos, se o sistema for efetivo, fazendo com que possam ter uma economia de mercado com alto índice de credibilidade preparada para enfrentar a concorrência comercial imposta pela globalização.

#### **4.2 - Importância dos trabalhos da Auditoria Independente**

A principal vantagem da auditoria independente é sua imparcialidade, pois não se envolve com o ambiente de trabalho, evitando embaraços e possíveis constrangimentos. Seu trabalho abrange, além de fatores técnicos, fatores

psicológicos, pois a existência de controlador inibe qualquer iniciativa de se cometer irregularidades.

Pode-se observar que a atuação da Auditoria Independente junto ao mercado já é bem solicitada, sendo que alguns clientes contratam o serviço de auditoria busca a otimização empresarial e de excelência nos controles internos bem como da gestão patrimonial, porém existem outros clientes que contratam, simplesmente, por exigências legais, como por exemplo as instituições financeiras e as sociedades anônimas.

Para os Administradores, o Auditor Independente é importante porque fiscaliza a eficiência dos controles internos; assegura maior correção dos registros contábeis; opina sobre a adequação das demonstrações contábeis; dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos de despesas; possibilita apuração de omissões no registro das receitas, na realização oportuna de créditos ou na liquidação oportuna de débitos; contribui para obtenção de melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas e aponta falhas na organização administrativa da empresa e nos controles internos.

Já para os investidores, a auditoria independente contribui para maior exatidão das demonstrações contábeis; possibilita melhores informações sobre a real situação econômica, patrimonial e financeira das empresas informa com segurança e maior exatidão sobre os resultados apurados.

Para o Fisco os auditores independentes têm as seguintes importâncias, permite maior exatidão das demonstrações contábeis, assegura o fidedigno resultado apurado e contribui para maior observância das leis fiscais.

## CONCLUSÃO

O trabalho buscou demonstrar as fases que o Auditor Independente precisa vencer para atingir seu objetivo, que a emissão de sua opinião por meio do parecer de auditoria. Foram demonstradas as etapas desde o planejamento, onde se analisou a questão da aceitação e retenção do cliente, até a finalização do trabalho e emissão do parecer. Esse ramo da contabilidade por ter grande importância para a sociedade em geral, vem passando por constante mutação e sempre sendo regulamentada por normas e atendendo as legislações a cada dia mais severas, pois o trabalho do Auditor Independente tem um fundamental papel perante o mercado, principalmente em relação ao mercado de capitais, pelo fato do mesmo dar maior segurança aos investidores e aos acionistas que investem nas companhias de capital aberta.

A evolução da auditoria, não só no Brasil, mas em qualquer parte do Mundo, ocorrerá sempre paralelamente ao desenvolvimento sócio-econômico. Entretanto, no Brasil o exercício da Auditoria Independente ainda está voltada às empresas que compõem o Mercado de Capitais e as Instituições do Sistema Financeiro, ou seja, a profissão de Auditoria no Brasil tem bastante espaço para se desenvolver.

Portanto, conclui-se que com um sistema mais transparente de informações e de prestações de contas e com uma maior atuação de auditoria, aplicará muito na segurança dos negócios, contribuindo para a redução dos riscos e inadimplências, permitindo inclusive menores taxas de juros e além disso, contribuirá para a diminuição da corrupção e da sonegação de impostos, auxiliando na melhoria do nosso país, pois haveria aumento de capitais no Brasil por meio de investimentos internacionais.



## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. *Auditoria um curso moderno e completo*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ATTIE, William. *Auditoria conceitos e aplicações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G., *Auditoria*, 7. ed. São Paulo: Atlas: 2002.

BRASIL. Constituição da república federativa do brasil de 1988. São Paulo: Rideel, 1996.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, 16 jul. 1965.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a comissão de valores mobiliários. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 9 dez. 1976.

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da Republica Federativa do Brasil. Brasília, 17 de dez. 1976.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução nº 308, de 14 de maio de 1999. Dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários, define os deveres e as responsabilidades dos administradores das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto, *Auditoria Contábil – Normas de auditoria, papéis de trabalho, programas de auditoria e relatórios de auditorias*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, MARTINS & GELBCKE: *Manual de Contabilidade*, FIECAFI, São Paulo: Atlas, 2000.

KANITZ, Charles Stephen. *O parecer do auditor*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1979.

MAGALHÃES, LUNKES & MULLER: *Auditoria das Organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas* / Antônio de Deus F. Magalhães, Irtes Cristina Lunkes, Aderbal Nicolas Muller, São Paulo: Atlas, 2001.

MAUTZ, R.K., *Princípios de auditoria tradução de Hilário Franco*, 4. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

Normas Brasileiras de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis NBC T 11 Resolução CFC nº 820/97. Brasília: CFC, 1997.

SÁ, Antonio Lopes de, *Curso de auditoria*, 7. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

SANTI, Paulo Adolpho. *Introdução à auditoria*. São Paulo: Atlas, 1989.

SOUZA, Benedito Felipe de: *Auditoria Interna – Abordagem Teórica e Procedimentos Práticos*, São Paulo: Autor, 2002.

SOUZA, Milanez Silva de. *Anais do XV Congresso Brasileiro de Contabilidade*. V. III. Fortaleza, 1996.

VIEIRA, Professor Jorge. Boletim nº 32, IOB Thomson, 2002.